

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 24907C du rôle
Inscrit le 14 octobre 2008

Audience publique du 19 février 2009

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif
du 10 septembre 2008 (n° 23929 du rôle) rendu dans un litige ayant opposé
les époux ... et ..., ..., à l'Etat
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 24907C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 14 octobre 2008 par Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 29 septembre 2008, dirigée contre le jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 10 septembre 2008 (n° 23929 du rôle) ayant, à la requête de Monsieur ..., avocat à la Cour, et de son épouse, Madame ..., employée privée, demeurant ensemble à ..., annulé une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 décembre 2007 (n° C 13469 du rôle) qui avait rejeté comme non fondées leurs réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxations d'office) pour les années 2002 et 2003, émis en date du 21 juin 2006, et pour l'année 2004, émis en date du 6 septembre 2006, par le bureau d'imposition Luxembourg 2;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 13 novembre 2008 par Maître Zineb BENKIRANE, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux ..., préqualifiés;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 décembre 2008 par la déléguée du gouvernement;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 14 janvier 2009 par Maître Zineb BENKIRANE au nom des époux ...;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS et Maître Zineb BENKIRANE pour les intimés en leurs plaidoiries à l'audience publique du 20 janvier 2009.

Devant l'omission, par les époux ... et ..., de déposer des déclarations d'impôt, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à leur égard, le 21 juin 2006, les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002 et 2003, et le 6 septembre 2006, le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, lesquels, sur base d'une taxation d'office des revenus, fixèrent pour l'année 2002 un revenu imposable ajusté de 130.653,59 €, pour l'année 2003 un revenu imposable ajusté de 183.115,18 € et pour l'année 2004 un revenu imposable ajusté de 254.487,53 €.

Par lettre du 19 septembre 2006, les époux ... introduisirent une réclamation auprès du bureau d'imposition Luxembourg 2 contre les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 à 2004, tout en y joignant leurs déclarations de l'impôt sur le revenu se rapportant aux années 2002 à 2004.

Par décision du 5 décembre 2007 (n° C 13469 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé «*le directeur*», rejeta leur réclamation comme non fondée. Il estima que, comme les réclamants n'avaient réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et à une décision liquidant l'astreinte, les ayant chaque fois invités à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause, le bureau d'imposition avait dû recourir à la taxation conformément au paragraphe 217 de la loi générale des impôts, *Abgabenordnung*, en abrégé «*AO*». Il estima encore que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé, pour conclure qu'étant donné que le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années, la réclamation des époux ... était à rejeter.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 janvier 2008, inscrite sous le numéro 23929 du rôle, les époux ... introduisirent un recours contentieux tendant principalement à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur du 5 décembre 2007 et, subsidiairement un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003 et 2004.

Dans son jugement du 10 septembre 2008, le tribunal administratif expliqua que la taxation des revenus constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt; qu'elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude. Il souligna cependant que l'inexactitude et la prise en compte, par l'administration fiscale, d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération, la taxation d'office ne constituant pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents.

Concernant le cas d'espèce, le tribunal constata que les époux ..., malgré les maints rappels et les liquidations d'astreinte, n'avaient pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations d'impôt concernées des années 2002 à 2004 et que celles-ci, ainsi que les pièces justificatives afférentes, n'avaient été remises au directeur que dans le cadre de leur réclamation contre les bulletins d'impôt établis par la voie de la taxation d'office.

Le tribunal en conclut que le directeur avait retenu à bon droit que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de recourir à la voie de la taxation d'office pour fixer les bases d'imposition.

En ce qui concerne la mission du directeur, le tribunal retint que celui-ci est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation, ce qui implique un réexamen intégral de la situation du contribuable et l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition, le directeur bénéficiant des mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition, étant ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui ne sont présentés que durant l'instance de réclamation. Il en tira qu'il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

A partir de ces principes, le tribunal arriva à la conclusion que c'était à tort que le directeur, saisi par les époux ... d'une réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2004, s'était contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation des contribuables et en refusant de prendre en compte tant les déclarations d'impôt concernant les années fiscales litigieuses et annexées à la réclamation, que les pièces justificatives afférentes. Il retint qu'en omettant de procéder à un examen au fond de la situation des réclamants et de

tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur avait méconnu ses obligations et, dans le cadre son pouvoir de réformation de la décision du directeur, annula celle-ci pour maintenir dans le chef des époux ... la possibilité de voir toiser leur réclamation à un niveau non contentieux, et renvoya le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

Par requête déposée le 14 octobre 2008 au greffe de la Cour administrative, l'Etat a régulièrement relevé appel du jugement du 10 septembre 2008.

Au fond, l'Etat souligne qu'en vertu du principe de coopération entre le contribuable et le bureau d'imposition, basé sur la confiance réciproque des deux parties en cause, le premier a l'obligation légale de faire une déclaration d'impôt et le second a celle de procéder à l'examen et au contrôle de celle-ci. En cas de contestation du bulletin émis à l'issue d'une procédure d'imposition régulière, se caractérisant par une instruction complète rendue possible grâce à la coopération du contribuable, celui-ci aurait le droit de présenter une réclamation au directeur qui serait alors tenu de procéder à un réexamen intégral de la déclaration, tout en ayant à sa disposition les mêmes éléments et mêmes droits que le bureau d'imposition. Il en conclut que le réexamen intégral ne serait pas à confondre avec une première procédure d'imposition et qu'en particulier, l'on ne saurait, sans violer le but de la loi, par un refus de collaboration avec le bureau d'imposition, transformer le rôle du directeur de celle d'une instance de contrôle en une instance de première imposition en lieu et place du bureau d'imposition. Il précise que loin de consacrer une obligation inconditionnelle de réexamen intégral du dossier, la loi laisserait au directeur la faculté de ne pas statuer du tout sur une réclamation, étant donné qu'après un silence du directeur de six mois après l'introduction d'une réclamation, le contribuable aurait la faculté de s'adresser directement au tribunal administratif. Ceci témoignerait de la différence de nature entre le premier examen, obligatoire et intégral, de la déclaration fiscale par le bureau d'imposition et le réexamen de celle-ci, facultative pour le directeur.

L'Etat estime que toute interprétation contraire aboutirait à permettre un recours abusif au directeur et à instaurer une inégalité entre les contribuables qui respectent leurs obligations en déposant une déclaration d'impôt dans les délais légaux et les contribuables fautifs qui tentent leur chance – sans risque – en se faisant taxer, quitte à exercer une réclamation auprès du directeur au cas où la taxation se révèle trop importante.

Il estime que c'est partant à bon droit que dans sa décision entreprise, le directeur a retenu que *"les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (...)".*

En ordre subsidiaire, l'Etat fait plaider que les époux ... n'auraient pas présenté de pièces justificatives quant aux recettes et dépenses pour les exercices litigieux des années 2002, 2003 et 2004, à défaut de la moindre trace de comptabilité. Les chiffres fournis ne constitueraient pas plus que de simples affirmations. Les intimés ne sauraient se référer aux bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2005 et 2006 pour suppléer au défaut de

présenter des preuves pour les revenus des années litigieuses des années antérieures. Il s'ensuivrait que la réclamation devant le directeur serait mal fondée.

Plus subsidiairement encore, l'Etat soutient que la taxation des revenus des époux ... serait régulière puisqu'effectuée en conformité avec les exigences du paragraphe 217 AO, les calculs effectués l'ayant été d'une manière aussi objective que possible, sur base de données existantes et reposant sur des présomptions de probabilité. En l'absence d'éléments d'évaluation due à l'omission de déclarations d'impôt depuis plus de dix années, la situation de Monsieur ..., exerçant la profession libérale d'avocat, aurait été comparée à celle de confrères exerçant la même spécialité et menant le même train de vie que ce dernier.

Les époux ... s'opposent à l'appel et demandent par ailleurs l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.000,- €. Ils insistent sur ce que le droit de réclamation contre un bulletin d'impôt est déclenché par la seule réception du bulletin d'imposition, sans qu'une distinction suivant la nature de l'imposition entreprise ne doive être faite, le droit de réclamation ne pouvant en aucune cas être qualifié d'abusif.

Quant aux effets de la réclamation, ils estiment que le directeur qui doit y statuer a les mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition et doit se livrer à un examen du fond comportant pour lui une instruction d'office de la réalité du revenu annuel du ménage Il ne saurait donc à leur avis s'agir d'un simple réexamen du dossier administratif ayant préexisté à la réclamation, mais d'un nouvel examen complet, le réclamant ayant entre autres le droit de verser des pièces nouvelles et de fournir des informations nouvelles prouvant le bien-fondé de sa réclamation. En résumé, le directeur devrait agir de la même manière que le bureau d'imposition.

La moindre restriction au droit d'un nouvel examen intégral du dossier dans le cadre d'une réclamation s'apparenterait à une sanction prohibée par l'article 14 de la Constitution qui consacre de principe de la légalité des peines, les seules sanctions admissibles en la matière étant la faculté de l'administration des Contributions directes de prononcer une pénalité correspondant au maximum de 10 % de la somme d'impôts normalement due. Le principe de la fiscalité objective interdirait par ailleurs de tenir compte du moindre élément subjectif, comme des retards répétés dans la remise des déclarations de revenus, des comparaisons non chiffrées de revenus par rapport à d'autres membres du barreau, etc., pour la détermination des bases d'imposition.

Par application du principe du contradictoire, le bureau d'imposition ainsi que le directeur saisi sur réclamation, auraient l'obligation de motiver le recours à la taxation ainsi que le résultat obtenu moyennant cette technique. Or, en l'espèce, ni le bureau d'imposition, ni *a fortiori* le directeur, en augmentant de trois à quatre fois les revenus de Monsieur ... par rapport à des exercices précédents, n'auraient motivé ou justifié l'obtention de ce résultat.

En vertu du principe de l'annualité de l'impôt, tout élément étranger à la détermination des revenus réels des exercices 2002, 2003 et 2004 serait à écarter pour ne

pas constituer un élément objectif de la fixation de l'assiette imposable, de sorte que ce serait à tort que le bureau d'imposition a pris en compte les impositions des années 1996 à 2001 pour asseoir son évaluation des revenus annuels des exercices litigieux.

Quant à l'imposition proprement dite, les éléments soumis au directeur seraient adéquats pour procéder à une imposition correcte. Une comptabilité régulière, couchée sur des formulaires pré-imprimés fournis par l'administration pour l'exercice d'une profession libérale, aurait été remise au directeur qui serait partant mal venu d'en contester actuellement le caractère probant. Si des doutes subsistaient quant à l'exactitude des pièces lui soumises, le directeur aurait dû, par application de la disposition du paragraphe 205 AO, demander des informations préalables avant de procéder à l'imposition.

Le paragraphe 217 AO est libellé comme suit:

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

En vertu du paragraphe 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le paragraphe 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit "*die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...).*"

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents.

C'est donc à tort que le directeur a entendu opposer une fin de non-recevoir au contribuable qui s'est fait taxer par le bureau d'imposition et qui exerce devant lui une réclamation en lui demandant de réexaminer son imposition.

C'est encore à tort que l'Etat entend tirer du droit du contribuable, consacré par l'article 8, paragraphe 3, *sub* 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de saisir le tribunal administratif d'un recours contentieux dès lors que le directeur a omis de statuer sur sa réclamation depuis plus de six mois, un droit corrélatif du directeur de s'abstenir discrétionnairement de statuer sur une réclamation contre un bulletin d'impôt. En réalité, la décision à prendre sur une réclamation ne constitue pas une faculté pour le directeur, mais une obligation et le droit conféré au contribuable de saisir le tribunal administratif en cas de silence n'a d'autre but et effet que de lui permettre de sortir du blocage dans lequel il se trouve, du fait du silence du directeur, en vue de parvenir à une imposition définitive.

S'il est bien vrai, comme l'affirme le directeur, que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, ceci signifie seulement que dès lors qu'il ressort des circonstances de l'affaire que les résultats des taxations sont vraisemblables, les critiques dirigées contre ces mesures ne sont pas fondées (v. C.E. 11 avril 1962, n° 5742 du rôle), et non que le contribuable qui s'estime surtaxé ne puisse pas bénéficier du droit de réclamation contre un bulletin auquel il reproche un résultat contraire aux vraisemblances ou dont il prouve le caractère erroné.

Au contraire, dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt.

Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

C'est à tort, dans ce contexte, que les époux ... entendent tirer du principe de l'annualité de l'impôt l'interdiction, pour les autorités fiscales, de se référer, pour l'imposition relative à une année, à des exercices antérieurs. S'il est bien vrai que des sommes gagnées pendant un exercice ne sauraient été imposées dans le cadre d'un autre exercice, rien n'interdit au bureau d'imposition, pour déterminer la réalité des revenus d'un exercice, de se référer aux exercices antérieurs pour apprécier l'évolution qui s'est produite.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation,

qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le paragraphe 208, alinéa 1^{er} AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité (trib. adm. 12 février 2003, Pas. adm. 2008, V^o Impôts, n^o 380).

En l'espèce, les époux ... ont omis de déposer des déclarations d'impôt de 1996 à 2004, ayant été imposés moyennant taxation pour l'ensemble de ces exercices.

Concernant les exercices actuellement litigieux de 2002, 2003 et 2004, ils ont remis au directeur des déclarations d'impôt accompagnées, tant dans leur réclamation devant le directeur que dans la procédure contentieuse, d'un état des recettes et des dépenses. Alors que les dépenses sont justifiées par des pièces témoignant de leur paiement effectif, l'état des recettes se résume à un relevé, établi unilatéralement par Monsieur ..., censé témoigner des paiements d'honoraires successifs par les clients, sans qu'il ne soit étayé par des pièces – tels qu'extraits de compte bancaires – de nature à corroborer la réalité de cet état et surtout son caractère exhaustif.

Or, comme le relevé des recettes établi unilatéralement n'a pas, dans une procédure de réclamation, de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels, il y a lieu d'admettre que les époux ... n'ont pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris devant le directeur par la voie de la réclamation. D'autre part, le directeur, en omettant de procéder à l'examen des pièces produites devant lui, n'a pas respecté ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation.

Il y a partant lieu de confirmer, quoique pour des motifs partiellement différents, le jugement entrepris et de renvoyer le litige devant le directeur pour permettre aux époux ... de prouver le cas échéant, dans le cadre de la procédure de réclamation, conformément aux principes ci-avant retenus, l'écart significatif des bulletins d'impôt des années 2002, 2003 et 2004 établis par la voie de la taxation d'office par rapport à leurs revenus réels et au directeur d'examiner les pièces à verser par les intimés et de tirer le cas échéant les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure présentée par les époux ... est à rejeter, les conditions de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, applicable aux instances de la Cour administrative par application de l'article 54 de la même loi, n'étant pas remplies.

Par ces motifs,

et ceux non contraires des premiers juges,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel en la forme,

au fond, le déclare non justifié,

partant, confirme le jugement du 10 septembre 2008,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel,

rejette la demande des époux ... en allocation d'une indemnité de procédure.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. RAVARANI